

Брехов С.С., Коротун В.І.

СВІТОВИЙ ДОСВІД ПРОТИДІІ АГРЕСИВНОМУ ПОДАТКОВОМУ ПЛАНУВАННЮ: ВИСНОВКИ ДЛЯ УКРАЇНИ

У статті досліджено наявні світові тенденції у сфері протидії мінімізації сплати податків, визначено критерії віднесення схем мінімізації податкових зобов'язань до категорії агресивного податкового планування, а також визначено перспективи підвищення ефективності протидії використанню таких схем заниження сплати податків в Україні.

Ключові слова: мінімізація сплати податків, ухилення та уникнення від сплати податків, агресивне податкове планування.

Брехов С.С., Коротун В.И.

МИРОВОЙ ОПЫТ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ АГРЕССИВНОМУ НАЛОГОВОМУ ПЛАНИРОВАНИЮ: ВЫВОДЫ ДЛЯ УКРАИНЫ

В статье исследованы имеющиеся мировые тенденции в сфере противодействия минимизации уплаты налогов, определены критерии отнесения схем минимизации налоговых обязательств к категории агрессивного налогового планирования, а также определены перспективы повышения эффективности противодействия использованию таких схем занижения уплаты налогов в Украине.

Ключевые слова: минимизация уплаты налогов, уклонение и избежание уплаты налогов, агрессивное налоговое планирование.

Brehov S.S., Korotun V.I.

WORLD EXPERIENCE FIGHTING AGGRESSIVE TAX PLANNING: CONCLUSIONS FOR UKRAINE

The article is devoted to current global trends in fighting minimize taxes, the criteria of classification schemes to minimize tax liabilities categorized as aggressive tax planning, and also the prospects for increasing the efficiency of such schemes fighting understatement of tax in Ukraine.

Keywords: minimization of tax, avoidance and tax evasion, aggressive tax planning.

Постановка проблеми. Одним з найбільш пріоритетних завдань реалізації реформ у сфері оподаткування будь-якої країни світу є підвищення ефективності застосовуваної моделі податкового адміністрування. Виконання даного завдання дозволяє реалізовувати структурні податкові трансформації, здійснювати перерозподіл податкового навантаження, а також реалізовувати

комплекс заходів податкового стимулювання. Відповідно питання повноти використання бази оподаткування, зниження рівня використання схем податкової мінімізації залишаються вкрай актуальними і для України.

В свою чергу широке використання великим бізнесом агресивних практик податкового планування, які знижують фіскальну ефективність податкових систем зумовило активне обговорення цих питань на світових економічних форумах. Україна також не може залишатись осторонь світових процесів трансформації систем оподаткування, а тому надзвичайно актуальними як з теоретичної точки зору, так й виходячи з суттєвої практичної значущості, є пошук ефективних механізмів протидії використанню схем мінімізації податкових зобов'язань.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Проблематика мінімізації сплати податків досить широко висвітлюється у працях зарубіжних та вітчизняних вчених. Особливо розгляд даної проблематики активізувався останніми роками, що пов'язано з прийняттям в 2013 році на рівні ОЕСР Плану дій BEPS (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting) [1]. Однак, дана проблематика все ж не є новою і була (та залишається) предметом численних наукових досліджень [2–6].

В Україні, не зважаючи на наявність ряду досліджень з проблем протидії агресивному податковому плануванню [7, 8], все ж основна увага приділяється пошуку ефективних інструментів протидії використанню схем ухиленню від сплати податків. Відповідно проблематика впровадження в вітчизняну практику сучасних інструментів протидії агресивному податковому плануванню (далі – АПП) в Україні залишається мало дослідженою та потребує подальших наукових розвідок.

Зважаючи на означене, **метою статті** є дослідження сучасних світових тенденцій протидії використанню схем уникнення від сплати податків (в тому числі таких, що мають ознаки агресивного податкового планування), а

також визначення стратегії та тактики впровадження механізмів протидії таких схем у вітчизняну практику податкового адміністрування.

Виклад основного матеріалу. Ефективність реалізації економічних перетворень в будь-якій країні світу прямо залежить від особливостей застосовуваної податкової системи, а також змістовних характеристик укладених міжнародних договорів у сфері оподаткування. Відповідно перед кожною країною постає питання реалізації комплексу заходів, спрямованих на зниження рівня використання її резидентами тих чи інших схем мінімізації податкових зобов'язань.

На даний час при здійсненні оцінки такого явища як мінімізація податкових зобов'язань використовують поняття ухилення від сплати податків; уникнення від сплати податків; законну оптимізацію податкових зобов'язань (податкове планування) [2, 4]. Відповідно під поняттям ухилення від сплати податків (*tax evasion*) розуміють пряме порушення законодавства, яке засноване на використанні методів приховування доходів і майна від оподаткування, фальсифікації документів, невідображення у податкових деклараціях податкових зобов'язань та ін.

На відміну від ухилення від оподаткування, уникнення від сплати податків (*tax avoidance*) полягає у використанні платником податків суперечності між фактичними обставинами і формою податкового закону. Даний спосіб (з юридичної точки зору) не передбачає порушення податкового законодавства, однак фактично призводить до значних бюджетних втрат у вигляді ненадходження податкових платежів через застосування різного роду схем мінімізації податкових зобов'язань.

В свою чергу, за визначенням Д. Сандерленда, податкове планування (*tax planning*) є діяльністю платника податків, яка спрямована на максимальне використання всіх нюансів податкового законодавства з метою досягнення найвищого фінансового результату шляхом законної оптимізації господарської діяльності підприємства з точки зору податкових наслідків [3, с. 64]. Тобто основною характерною особливістю податкового планування

є наявність відповідних податкових альтернатив, що і забезпечує можливість оптимізації податкових зобов'язань.

Також ще в 2006 році на Форумі ОЕСР з податкового адміністрування було вказано на збільшення рівня „агресивності” застосовуваних ТНК схем податкового планування. Відповідно в широкий обіг було введено поняття агресивного податкового планування (*aggressive tax planning*), яке є особливим видом податкового планування і здійснюється платником податків шляхом прийняття рішень у сфері оподаткування, які можуть призвести до наслідків, відмінних від закріплених податковим законодавством внаслідок його невизначеності або багатоваріантного трактування.

Реалізація схем АПП передбачає використання технічних особливостей податкової системи або невідповідностей між двома або більше податковими системами з метою зниження податкових зобов'язань. Відповідно такі схеми здійснюються з використанням широкого податкового інструментарію, в тому числі можливостей подвійних вирахувань з об'єкту оподаткування, а також відсутності оподаткування як у джерела доходу, так і країні резиденства платника податків.

АПП характеризується двома типами практичних ситуацій, де у першому випадку позиція платника податків є обґрунтованою і формально відповідає законодавству, але має непередбачувані податкові наслідки. В другому ж випадку податкові органи вбачають ризик того, що платник податків не вкаже на наявність невизначеності у тлумаченні закону, тобто податкові органи бачать небезпеку в тому, що законодавство може бути застосоване для досягнення результатів, відмінних від тих, які мав на увазі законодавець при формулюванні правової конструкції.

Як зазначено у праці [9, с. 410] основна проблема для більшості країн світу полягає не стільки у виявленні випадків ухилення від сплати податків, а у визначенні критеріїв віднесення оптимізаційних схем до категорії уникнення від сплати податків або податкового планування. Вказані два

способи зниження суми сплати податків не передбачають прямого порушення норм податкового законодавства. Однак, більшість країн з розвинутими економіками вже впровадили цілий ряд обмежень на використання схем уникнення від сплати податків.

Важливим для розвинутих країн у вирішенні питання АПП є усвідомлення даної проблеми, реальна оцінка відповідних економічних втрат і наслідків, наявність політичної волі і пошуку шляхів мінімізації негативного впливу. Задля більш ефективної протидії АПП на міжнародному рівні відбувається добровільне обмеження національних податкових суверенітетів, гармонізуються податкові норми, переглядається політика податкових свобод для господарюючих суб'єктів. Великого значення для ефективної протидії АПП країн ОЕСР відіграють високі стандарти функціонування правових систем, що забезпечують розгляд спірних практик податкового планування через призму добросовісного трактування податкових норм, неприпустимості укладення штучних угод в цілях отримання податкових вигод та інших податкових доктрин. Частина цих доктрин знаходить своє відображення в рекомендаціях та звітах ОЕСР, Директивах ЄС, міжнародних конвенціях, національних податкових законодавствах. Найбільш відомий доктрина або принцип, що зараз використовується у трансфертному законодавстві – це принцип „вितягнутої руки”. Інші популярні принципи, що є рівнозначним за важливістю – це: «ділова мета», «сутність над формою», «економічна доцільність», «поетапність угод», «зловживання законом» [8, с. 184–192].

Активізація використання терміну агресивного податкового планування у експертному середовищі, як вже зазначалося вище, відбулася у зв'язку з прийняттям в 2013 році ОЕСР Плану дій BEPS, до якого на сьогодні приєдналося понад 60 країн [1]. Основною метою прийняття такого плану є уніфікація умов оподаткування та здійснення господарської діяльності в різних країнах світу, що планується досягти шляхом вирівнювання норм податкового законодавства, а також їх практичного значення; реалізації

узгоджених норм в рамках міжнародної податкової системи; підвищення прозорості здійснюваних фінансово-господарських операцій.

Ключовими напрямками протидії використанню схем АПП, які визначені ОЕСР [1, с. 106]), стали:

- здійснення регулювання використання гібридів, що дозволяє всебічно оцінити використання платниками податків гібридів для одержання непередбачених відмінностей за різними країнами;

- робота над схемами, які увійшли в керівництво з питань агресивного податкового планування;

- напрацювання механізмів протидії формування корпоративних і банківських збитків з відповідним напрацюванням рекомендацій для країн щодо внесення або посилення правил торгівлі товарами групи ризику;

- реалізація ініціатив щодо розкриття інформації, які охоплюють цілий ряд підходів, починаючи з правил по обов'язкового розкриття інформації і закінчуючи формами спільного дотримання вимог, а також дають рекомендації країнам з впровадження у власну практику податкового адміністрування (або відповідного удосконалення) цих правил.

Країни ОЕСР зацікавлені у поширенні та підвищенні ефективності практики протидії АПП на якнайбільше коло країн. Це відповідним чином звужуватиме можливості мінімізації податків великого бізнесу, основна частина доходів яких генерується в ТНК. Значну роль у цьому відіграє міжнародно-правове співробітництво саме в питаннях протидії АПП. Таке співробітництво, як показує досвід ОЕСР, активно розвивається і поглиблюється, відповідно поступово розширюється коло країн-учасників.

При визначенні перспектив імплементації запропонованих в рамках реалізації Плану дій BEPS слід зважати, що для країн з схожими з Україною соціально-економічними умовами розвитку, ОЕСР пріоритетами визначає: розвиток механізмів контролю за трансфертним ціноутворенням та іншими операціями з високою долею ризику, включно з переглядом документації про трансфертне ціноутворення; обмеження рівня мінімізації оподаткування

шляхом вирахування витрат за відсотками та інших схожими виплатами; запобігання неналежному використанню договірних норм; запобігання штучному ухиленню від статусу постійного представництва; розробка методик збору та аналізу даних щодо BEPS.

Протидія використанню схем АПП здійснюється в рамках функціонування кількох основних механізмів – контролю за трансфертним ціноутворенням, впровадження правил для контрольованих іноземних компаній, регулювання тонкої капіталізації та міжнародно-правового співробітництва. Відповідно і вдосконалення вітчизняних механізмів та інструментів протидії мінімізації податкових платежів, повинно здійснюватися в фарватері світових тенденцій та міжнародних стандартів. Певною мірою це стосується не тільки міждержавних, а й внутрішніх механізмів протидії АПП.

Для України міжнародно-правовий механізм протидії АПП повинен включати в себе і такі напрями як: дотримання та впровадження вимог Глобального форуму з прозорості та обміну інформацією; приєднання до конвенції з автоматичного обміну інформацією; розвиток взаємовідносин з компетентними органами країн з якими укладені договори про обмін інформацією; забезпечення співпраці з наддержавними утвореннями щодо уніфікації податкових норм та впровадження механізмів протидії АПП; визначення пріоритетності, глибини, а також здійснення впровадження механізмів протидії АПП в Україні.

На даний час підґрунтя для застосування в Україні схем АПП є дуже сприятливим. Це в першу чергу зумовлено значним переліком організаційно-правових конструкцій та форм господарювання, яким в Україні надаються пільгові та більш комфортні умови оподаткування. По-друге – зберігається велика кількість недосконалих та суперечливих законодавчих норм, залишаються прогалини у здійсненні нагляду та контролю за діяльністю пільгових суб'єктів господарювання. По третє – не сформовані механізми протидії схемам АПП міждержавного рівня. І наостанок, відсутня достатня

судова практика доведення фактів використання суб'єктами господарювання схем АПП.

Одним з ключових з питань при використанні в практиці податкового адміністрування механізмів протидії застосування схем агресивного податкового планування є правильна ідентифікація схем податкового планування та відповідна їх правова класифікація. Така ідентифікація є необхідною передумовою ефективного адміністрування ризиків АПП на всіх етапах податкового контролю – попереднього (законодавчий), поточного та наступного. З урахуванням міжнародної практики [10, с. 46] індикаторами АПП слід вважати наступні:

- високий рівень концентрації прямих іноземних інвестицій порівняно з ВВП;
- різниця між нормою прибутку порівняно з ефективною ставкою оподаткування;
- різниця між нормою прибутку в низькоподаткових юрисдикціях та в інших державах, в яких функціонує ТНК;
- ефективні ставки оподаткування афілійованих структур великих ТНК порівняно з суб'єктами господарювання, які не належать до ТНК, але мають схожі показники;
- концентрація високого рівня надходжень роялті порівняно з витратами на наукову, науково-дослідну та дослідно-конструкторську діяльність;
- співвідношення витрат на виплату процентів з доходами в афілійованих структурах ТНК в юрисдикціях з високим рівнем оподаткування.

Вказаний вище перелік індикаторів АПП не є вичерпним та охоплює лише основні з них. Крім того, їх визначення може бути складним для контролюючого органу. Також існує потреба у визначені ризиків за внутрішньодержавними схемами АПП.

Сучасний рівень розвитку ДФС України дає можливість без особливих зусиль визначати широкий перелік індикаторів податкових ризиків різного ступеню інформативності, в тому числі і тих, що вказують на вірогідність використання схем АПП. Для оцінки ризику, вага індикаторів визначається, з урахуванням ступеню ризику, щодо якого визначено ці індикатори. Індикатори можна розрізнити за способом їх зв'язку з ризиком – прямий чи опосередкований, за специфікою ризику – індивідуальні, загальні та операційні. Орієнтовний перелік індикаторів податкових ризиків АПП наведено у табл. 1.

Таблиця 1

Перелік основних індикаторів ризиків агресивного податкового планування

Індикатор	Зв'язок з ризиком	Характер індикатора	Рівень (вага) індикатора
Індикатори організаційно-правової структури			
розгалужена структура дочірніх підприємств	опосередкований	індивідуальний	середній
наявність значної кількості пов'язаних суб'єктів господарювання	опосередкований	індивідуальний	середній
приналежність до фінансово-промислової групи (групи підприємств);	опосередкований	індивідуальний	середній
наявність філій та відокремлених підрозділів, які перебувають на консолідованій сплаті податків	опосередкований	індивідуальний	середній
перебування у складі групи: підприємств на спрощених або спеціальних системах оподаткування, підприємств що користуються пільгами, договорів про спільну діяльність	прямий	індивідуальний	середній
перебування значної частки статутного капіталу (значних пакетів акцій, паїв, часток) підприємства у володінні юридичних осіб, що розміщені в офшорних зонах	прямий	індивідуальний	високий
реєстрація суб'єктами підприємницької діяльності працівників підприємства;	опосередкований	індивідуальний	середній
реєстрація прав та акумуляція об'єктів інтелектуальної власності на одному з підприємств групи	опосередкований	індивідуальний	середній
Індикатори бізнес-процесів та фінансових показників:			
наявність міжнародних угод, здійснення активної зовнішньоекономічної діяльності	опосередкований	операційний	низький
підприємство має контакти з фірмами, що перебувають в офшорних зонах	прямий	операційний	високий
делегування окремих бізнес-функцій	прямий	операційний	середній

підприємствам-сателітам			
застосування нестандартних договорів (комісії, лізингу, давальницьких та довгострокових угод)	прямий	операційний	середній
укладання економічно не вигідних угод з контрагентами	прямий	операційний	високий
реалізація активів у великих розмірах у короткі терміни	опосередкований	операційний	високий
здійснення операцій нетипових для основного виду діяльності платника	прямий	операційний	високий
структурний аналіз та динаміка доходів і витрат СГ вказують на непропорційність, аритмічність доходів та витрат в розрізі їх видів чи контрагентів	опосередкований	операційний	середній
здійснення електронної комерції	опосередкований	операційний	середній
наявність значних сум заборгованості з афілійованими структурами	прямий	операційний	середній
кількаразове перевищення зобов'язань над власним капіталом	прямий	операційний	високий
наявність в групі компаній суб'єктів із значною часткою доходів від пасивних операцій чи доходів від здійснення нематеріальних операцій	прямий	операційний	високий
несправедливий розподіл прибутку від передачі та використання нематеріальних активів відповідно до розмірів утвореної за їх допомогою вартості	прямий	операційний	високий
неспівставність ризиків передачі активів фінансово-майновому стану та економічній участі	прямий	операційний	високий
реалізація продукції (робіт, послуг) за цінами, значно нижчими, а придбання за цінами, значно вищими середньостатистичних цін, що склалися на ринку збуту	прямий	операційний	високий
продаж основних фондів за ціною, нижчою за балансову	опосередкований	операційний	високий
розрахунки з використанням цінних паперів, векселів	опосередкований	операційний	середній
зростання податкового боргу на підприємствах групи	опосередкований	операційний	середній
надання або отримання значних позичок, кредитів при невеликих (нульових) прибутках чи збитках	опосередкований	операційний	середній
здійснення контрольованих операцій з трансфертного ціноутворення	прямий	операційний	високий
встановлення фактів численного перепродажу партій товару всередині групи, в т.ч. із залученням третіх учасників по яких пов'язаність юридично не встановлена	прямий	операційний	високий
індикатори податкової інформації			
низьке, без достатнього обґрунтування, податкове навантаження порівняно з іншими компаніями або попередніми податковими періодами	опосередкований	загальний	середній

коригування податкової звітності на значні суми	опосередкований	загальний	середній
неузгодженість показників податкової (фінансової) звітності	опосередкований	загальний	середній
негативна податкова історія щодо використання платником або його участі в схемах мінімізації податків	прямий	загальний	середній
інформація з зовнішніх джерел	Прямий/опосередкований (залежно від контексту)	загальний	середній і вище

Слід відмітити, що сьгоднішні показники ефективності протидії використанню схем мінімізації сплати податків в Україні дозволяють констатувати наявність окремих процесів становлення механізмів протидії АПП. Проте недоліки, які мають місце у таких процесах, применшують ефективність функціонування даних механізмів. Крім того, практична діяльність фіскальних органів переважно направлена на боротьбу з порушенням податкового законодавства, а системна протидія АПП, що є невід'ємною частиною діяльністю фінансово-промислових груп та великого бізнесу в Україні, не здійснюється. Зазначені обставини виводять протидію АПП в пріоритетне завдання державної податкової політики, вирішення якого дозволить поліпшити стан забезпечення держави фінансовими ресурсами не посилюючи податкового тиску на більшість платників податків – представників малого та середнього бізнесу.

Висновки. Все приведене вище дозволяє констатувати, що Україна на сьгоднішні потребує покрокового та окремого впровадження тих чи інших механізмів протидії АПП, що мають більш пріоритетне та прагматичне значення для країни в сьгоднішніх умовах соціально-економічного розвитку. Відповідно актуальним для України є розвиток механізмів протидії АПП за такими напрямками, як:

– обмеження рівня мінімізації сплати податків шляхом вирахування витрат за відсотками та інших фінансових платежів (тонка капіталізація), що перешкоджатиме акумулюванню доходів джерелом походження з України без сплати податку на прибуток в низькоподаткових юрисдикціях та сприятиме легалізації інвестиційних потоків іноземного походження;

– удосконалення чинних норм та визначення рівня звичайних цін для нематеріальних активів та інших операцій з високою долею ризику в регулюванні трансфертного ціноутворення;

– запровадження правил контрольованих іноземних компаній як логічного продовження механізму трансфертного ціноутворення та необхідності оподаткування доходів джерелом походження з України, що виводяться в іноземні юрисдикції на пов'язаних осіб;

– активізація міжнародно-правового співробітництва та обміну інформацією як необхідної умови для підвищення ефективності механізмів протидії АПП;

– поширення правил трансфертного ціноутворення на операції між резидентами на території України – для зменшення ризиків мінімізації податків всередині національних кластерних утворень (ФПГ, груп підприємств тощо);

– встановлення прозорості та контролю діяльності платників податків, що користуються податковими пільгами чи спрощеними режимами оподаткування;

– впровадження в податкове законодавство правових доктрин, що дозволить фіскальним органам країни визначати податкові зобов'язання без наслідків угод та господарських операцій, які були здійснені з метою уникнення сплати податків;

– виокремлення протидії АПП як окремого напрямку роботи ДФС України, з відповідним функціонуванням системи управління податковими ризиками, необхідним інфраструктурним та методичним забезпеченням.

Відповідно вирішення вказаних завдань потребує концептуалізації етапної трансформації застосовуваного нині в Україні механізму податкового адміністрування, при чому одним з основних пріоритетів такої трансформації є впровадження кардинально нових для вітчизняної практики механізмів протидії АПП.

Список використаних джерел

1. Addressing Base Erosion and Profit Shifting (Russian version) [Electronic resource]. – Paris: OECD Publishing, 2013. – 112 p. – Mode of access: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264201262-ru>.
2. Uckmar, V., International Tax Avoidance and Evasion. General Report, 1983 IFA Congress, Kluwer, Deventer, 1983; OECD, International Tax Avoidance and Evasion, Paris, 1987.
3. Сандерленд Д. Налоговое планирование. Основы. – М.: Новое Бюро, 2010. – 201 с.
4. Fundamentals of International Tax Planning [edc. by R. Russo]. – Amsterdam: IBFD Publications BV, 2007. – 210 p.
5. EU Commission Recommendation of 06.12.2012 on aggressive tax planning, C(2012) 8806 [Electronic resource]. – 6 p. – Available at: www.ec.europa.eu.
6. Valente P. Enhanced Cross-border Cooperation against Aggressive Tax Behaviours. An Outlook on International Tax Initiatives / P. Valente / The 5th European Conference on Tax Advisers' Professional Affairs. – London, 7 dec. 2012 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.cfe-eutax.org.
7. Кампанія щодо боротьби з розмиванням бази оподаткування та переміщенням прибутків: висновки для України / Науково-аналітична доповідь // Д. М. Серебрянський, П. О. Селезень. – Ірпінь : НДІ фінансового права, 2015. – 39 с.
8. Матухно М. О. Використання судових доктрин як спосіб доведення нереальності операцій та ліквідації схемного податкового кредиту з податку на додану вартість / М.О. Матухно // Вісник Дніпропетровського університету. – 2013. – № 4. – С.184–192.
9. Реформування податкової системи України: сучасні виклики та орієнтири : монографія / авторський колектив; за заг. ред. П. В. Пашка, Л. Л. Тарангул. – К.: ТОВ «Новий друк». – 520 с.

10. Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report / OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241343-en>.

11. Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2315301e.pdf>.

Брехов Сергій Сергійович – кандидат економічних наук, доцент кафедри фінансових ринків Національного університету ДПС України;

Коротун Володимир Іванович – кандидат економічних наук, старший науковий співробітник, начальник відділу податкової політики та методології оподаткування Національного університету ДПС України.